**Tribunal administratif** N° 33276 du rôle
**du Grand-Duché de Luxembourg** Inscrit le 27 août 2013
**1re chambre**

**Audience publique du 15 octobre 2014**

Recours formé
par la société à responsabilité limitée ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

---

# JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33275 du rôle, déposée en date du 27 août 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée en faillite ..., ayant son siège social sis à L-… immatriculée auprès du RCS de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son curateur, tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 mai 2013, référencée sous les n° C 18330, C 18382 et C 18606 portant rejet des réclamations du curateur de la société introduites en date des 4 février, 15 février et 30 avril 2013 à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, des bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, des bulletins de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation ainsi que des bulletins de l'impôt sur la fortune pour les années d'imposition 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 13 décembre 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc BERNA, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 octobre 2014.

---

Par courriers des 31 janvier, 14 février et 30 avril 2013, le curateur de la société à responsabilité limitée en faillite ... adressa au directeur de l'administration des Contributions directes des réclamations relatives aux bulletins d'imposition émis par ladite administration en date des 25 juillet 2012, respectivement 31 octobre 2012 pour les années d'imposition 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011.

Par décision directoriale du 23 mai 2013, référencée sous les numéros n° C 18330, C 18382 et C 18606, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta les prédites réclamations en les termes suivants :

« *Vu les requêtes introduites en date du 4 février 2013, du 15 février 2013 et du 30 avril 2013 par Maître Fränk Rollinger et Maître Sonia de Sousa, au nom de la société à*

*responsabilité limitée..., avec siège social à L-…, actuellement en état de faillite, pour réclamer contre :*

- *les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006, les deux émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010, tous émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011, émis en date du 31 octobre 2012 (requête entrée le 4 février 2013),*
- *les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006, les deux émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010, tous émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011, émis en date du 31 octobre 2012 (requête entrée le 4 février 2013),*
- *le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier de l'année 2011, émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier de l'année 2011, émis en date du 31 octobre 2012 (requête entrée le 4 février 2013),*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011, émis en date du 14 novembre 2012 (requête entrée le 15 février 2013),*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012, émis en date du 30 janvier 2013 (requête entrée le 15 février 2013) ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 107, 228, 238, 254 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que les trois requêtes, portées au rôle sous les numéros respectifs C 18330, C 18382 et C 18606, ayant un objet connexe, il y a lieu de les joindre, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi; que le fait de joindre les trois requêtes ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;*

*Considérant que la réclamante fait grief aux bureaux d'imposition (au bureau d'imposition ayant fixé l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et l'impôt sur la fortune ainsi qu'au bureau d'imposition de la retenue sur traitements et salaires) d'avoir procédé à l'imposition de l'ensemble des revenus litigieux sur base d'une taxation d'office émanant d'un rapport sur la vérification des livres comptables de la*

*réclamante, dressé par le Service de Révision de l'Administration des contributions directes ;*

*En ce qui concerne:*

- *les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006*
- *les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010*
- *les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006*
- *les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010*
- *le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier de l'année 2011*

*Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;*

*Considérant que les bulletins litigieux ont été émis le 25 juillet 2012 et notifiés le 30 juillet 2012 de sorte que le délai a expiré le 30 octobre 2012 ; que les réclamations, introduites en date du 4 février 2013 et du 30 avril 2013, sont donc tardives ;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion; que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables ;*

*Quant aux autres bulletins litigieux*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier de l'année 2011*

*Considérant que la valeur unitaire de la fortune d'exploitation est établie séparément dans le chef de la réclamante en vertu du § 214 n° 1 AO ;*

*Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;*

*qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre les bulletins portant établissement séparé, en l'espèce notamment le bulletin de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier de l'année 2011 (§ 232 alinéa 2 AO) ;*

*Considérant d'ailleurs que si le bulletin de l'établissement séparé a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base du dit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;*

*En ce qui concerne:*

- *le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011*
- *le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012*

*Considérant que la requérante a été soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens des articles 197 et 205 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, des articles 8 à 11 du Code de Commerce et du § 160 alinéa 1 AO ;*

*Considérant que le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;*

*Considérant qu'une comptabilité régulière en la forme et au fond est la représentation des comptes d'une entreprise dans une stricte chronologie et d'après les faits réels; qu'elle est censée avoir enregistré de manière claire, précise et ordonnée toutes les opérations de cette entreprise ; qu'elle doit avoir pris en considération de façon exacte l'intégralité des faits comptables ;*

*Considérant que le § 208 alinéa 1 AO crée une présomption de régularité intégrale en faveur des comptabilités conformes aux règles énoncées au § 162 AO ;*

*Considérant que le rapport dressé par le Service de Révision décèle "que les constatations faites dans le cadre du contrôle fiscal sont d'une gravité telle que la comptabilité doit être rejetée et qu'il y a lieu de procéder à une taxation conformément à l'article 217 AO " alors que « confronté aux irrégularités dans la comptabilité le gérant, Monsieur ..., s'obstine à nier les faits » ; que « selon lui les responsables des irrégularités dites marginales sont ses employés et ses comptables, mais en aucun cas lui en tant que gérant » malgré que « pendant la période des exercices contrôlés (2005 à 2010) ses employés et ses comptables ont changé à plusieurs reprises» tandis que « les irrégularités dans la comptabilité persistaient » ; que, bizarrement, « ce n'est que le poste du gérant qui n'a pas changé» ;*

*Considérant que les principaux griefs dépistés par le Service de Révision constituent les suivants :*

- *« le contribuable (i.e. la réclamante) tient un relevé appelé «LIVRE DE CAISSE ». Le réviseur retient que le livre de caisse n'est pas tenu d'une façon correcte. En effet, les recettes journalières ne sont pas inscrites dans leur totalité. Dans ce relevé, le total du chiffre d'affaires déclaré pour une journée précise se résume au total des payements en numéraire. L'inscription des recettes des payements électroniques (Bancomat, autres cartes de crédit) fait défaut. Elles sont comptabilisées et déclarées mensuellement. »*
- *«le « LIVRE DE CAISSE» comporte des anomalies, à savoir des soldes négatifs pendant plusieurs journées par année. »*
- *« un autre indice qui démontre que les recettes n'ont pas été déclarées en leur totalité est la marge bénéficiaire déclarée. Le fournisseur quasi exclusif du contribuable est l'entreprise .... Le contribuable est lié avec un contrat exclusif. ( ... ) Le réviseur s'est assuré que le contribuable se conforme au prix de vente conseillé par .... En fonction du volume des achats par année et de la vitesse des payements ... donne des remises à ses détaillants. Les achats du contribuable sont largement supérieurs à ...€, montant qui définit la remise maximale offerte par .... Cette remise sur l'achat en combinaison avec le prix de vente ... définit la marge bénéficiaire sur engagé du contribuable. De ce fait l'entreprise applique une marge de 100 % pour les années 2005 à 2007, et de 96.8 % pour les années 2008 à 2010. ( ... ) Cependant la marge déclarée par le contribuable est largement inférieure aux marges théoriques. ( ... ) L'analyse permet au réviseur d'établir les recettes fraudées plus précisément en appliquant la marge effective sur l'engagé restant. »*
- *« le compte [64400000 RéMUNéRATION EXPLOITANT] et le compte [64600000 - COT. PERSONNEL EXPLOITANT] reprennent des payements faites à l'associé Monsieur ... en tant que salaire, ainsi que les payements de ses cotisations sociales privées. Bien que les payements soient déduits en tant que frais de la société, le gérant, Monsieur ... a jugé utile de ne pas les déclarer auprès du bureau de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements, et il n'a pas payé d'impôt sur ce salaire. Le réviseur a avisé le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires compétent ainsi que le bureau d'imposition compétent. »*
- *« la quasi-totalité des frais de déplacement et des frais de représentation déduits sont de caractère privé. En effet le comptable a glissé parmi les frais de déplacement de Monsieur ... (repas de midi d'une personne, repas le samedi et dimanche soir en France ...), ainsi que des voyages privés de lui-même et de membres de son entourage. »*
- *« en 2007 le contribuable fait acquisition de bouteilles de champagne de la Marque .... Une facture portant sur 300 bouteilles est établie au nom de la société... sàrl et n'est donc pas déductible. »*

*Considérant que si le paragraphe 208 alinéa 1 AO instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, il n'en demeure pas*

*moins que cette présomption ne saurait être invoquée en faveur d'une comptabilité non régulière ;*

*Considérant que suite à l'ensemble de ces constatations, c'est à bon droit que le réviseur a rejeté la comptabilité de la réclamante quant à la forme et quant au fond; que les bureaux d'imposition compétents pour les différentes impositions litigieuses se sont vus dans la nécessité de procéder aux impositions par voie de taxation, conformément au § 217 AO, les multiples irrégularités et inconvénients qui se sont présentés lors du contrôle menant nécessairement à la conclusion qu'un bon nombre des actes commis par la réclamante frisent le détournement fiscal ;*

*Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;* (...) »

Par requête déposée 27 août 2013, la société à responsabilité limitée en faillite ... a introduit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale portant rejet des réclamations introduites par son curateur.

Le paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », prévoyant un recours de pleine juridiction en la matière, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit en cause, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation.

Le tribunal est appelé avant tout autre progrès en cause à toiser la question de la recevabilité du recours au regard de l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, et plus particulièrement du respect de l'exigence y inscrite à l'alinéa 1er selon laquelle le recours doit être formé par requête signée d'un avocat à la Cour inscrit à la liste I des tableaux dressés par les conseils des Ordres des avocats, la question afférente ayant été librement débattue par les parties à l'audience fixée pour les plaidoiries après avoir été soulevée d'office par le tribunal conformément à l'article 30 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée.

En effet, aux termes de l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *tout recours, en matière contentieuse, introduit devant le tribunal administratif, dénommé ci-après « tribunal », est formé par requête signée d'un avocat inscrit à la liste I des tableaux dressés par les conseils des Ordres des avocats* », la seule exception - non pertinente en l'espèce - apportée à ce principe l'étant par l'article 2, paragraphe 1er, 2e alinéa, de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, tel que modifié par l'article 109 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, aux termes duquel « *les justiciables* (peuvent) *agir par eux-mêmes ou* (...) *se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes* ».

Le respect de cette exigence relative au recours à un avocat inscrit à la liste respectivement avocat à la Cour se matérialise par l'apposition manuscrite sur l'acte introductif d'instance de la signature de l'avocat à la Cour constitué. Cette formalité relève, au

même titre d'ailleurs que le ministère d'avocat à la Cour obligatoire, d'une condition substantielle de la procédure contentieuse applicable.

En effet, par sa signature, le litismandataire, avocat à la Cour, s'identifie en tant qu'auteur de l'acte de procédure et en certifie la régularité du point de vue de l'exigence du recours à un avocat à la Cour telle qu'imposée par l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée.

Il en résulte que toute insuffisance y relative constitue un vice entachant la requête introductive d'instance et entraîne l'irrecevabilité du recours, sans qu'il n'y ait lieu d'analyser plus loin les autres moyens proposés par les parties[1].

En l'espèce, force est de constater que si le recours sous analyse indique avoir été introduit par « *Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour* », il n'en demeure pas moins qu'il a été signé par « *Nadège Le Gouellec, Avocat au Barreau de Paris et inscrit sur la liste IV du tableau de l'Ordre des Avocats* à *Luxembourg* ».

Il est certes vrai que ce second avocat, inscrit sur la liste IV du tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, a signé l'acte introductif d'instance pour compte de l'avocat à la Cour constitué. Toutefois, si un avocat constitué pour une partie d'après les termes du corps d'un acte de procédure, peut en matière de contentieux administratif faire signer cet acte par un autre avocat, dont la personnalité s'éclipse derrière celle de l'avocat constitué lequel est censé avoir signé lui-même l'acte en question par l'effet de la représentation, encore faut-il que l'avocat signataire dispose de la qualité requise par l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée[2].

Il est constant que Maître Nadège LE GOUELLEC, avocat signataire de la requête introductive d'instance, n'est pas en tant qu'avocat domicilié à Luxembourg inscrit à la liste I du tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, mais à la liste IV, dont les membres, aux termes de l'article 3 de la loi du 29 avril 1980 réglant l'activité en prestations de service, au Grand-Duché de Luxembourg des avocats habilités à exercer leurs activités dans un autre Etat membre des Communautés Européennes, ne sont habilités à accomplir les actes pour lesquels les lois et règlements prescrivent le ministère d'avoué que s'ils sont assistés d'un avocat inscrit à la liste I du tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg.

En effet, aux termes de l'article 3 en question, tel que modifié par la loi du 18 décembre 2008, « *Pour les activités de représentation et de défense en justice l'avocat doit - agir de concert avec un avocat à la Cour exerçant auprès de la juridiction saisie, pour les matières où la représentation par un avocat à la Cour est obligatoire ;- être introduit auprès du président de la juridiction et auprès du bâtonnier du barreau dans lequel la juridiction a son ressort. Pour l'exercice des activités de représentation et de défense en justice ou devant les autorités publiques l'avocat doit respecter les règles, quelle que soit leur source, qui régissent la profession au Grand-Duché de Luxembourg sans préjudice des obligations qui lui incombent dans l'Etat membre de provenance* (...) », cette disposition étant à rapprocher de l'article 9 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, selon lequel « *(1) Les*

---

[1] Voir trib. adm. 10 février 1999, n° 10933, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 402, et les autres décisions y citées.

[2] Trib. adm. 7 mai 1997, n° 9322, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 404, et les autres décisions y citées.

*avocats inscrits à la liste I des avocats sont seuls habilités à accomplir les actes pour lesquels les lois et règlements prescrivent le ministère d'avoué. (2) Les avocats inscrits à la liste II des avocats peuvent exercer les activités prévues aux paragraphes (1) et (2) de l'article 2; Ils peuvent accomplir les actes énoncés au paragraphe (1) du présent article s'ils sont assistés d'un avocat inscrit à la liste I des avocats* ».

Il en résulte qu'un avocat étranger doit être assisté d'un avocat à la Cour inscrit à l'un des ordres des avocats luxembourgeois, auquel cas un avocat européen exerçant sous son titre professionnel d'origine est autorisé à agir ensemble et *ab initio* avec un avocat inscrit à la liste I des tableaux dressés par les conseils des Ordres des avocats luxembourgeois, lequel sera responsable à l'égard du tribunal pour accomplir et signer des actes de procédure soumis par la législation luxembourgeoise au ministère d'avocat à la Cour[3].

Il est encore constant que Maître Nadège LE GOUELLEC ne s'est pas fait assister d'un avocat à la Cour inscrit à la liste I du tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg pour la signature de la requête.

Il en résulte que la requête introductive d'instance déposée au greffe du tribunal administratif le 27 août 2013 ne suffit pas aux exigences légales et le recours introduit sous le numéro du rôle 33276 est irrecevable.

**Par ces motifs ;**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 octobre 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen

**Reproduction certifiée conforme à l'original**
Luxembourg, le 15/10/2014
Le Greffier du Tribunal administratif

[3] Trib. adm. 12 mars 2012, n°28482, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 401.